

A responsabilidade tributária do sócio na sistemática do Código Tributário Nacional: aspectos materiais e processuais

Autor: Décio José da Silva

Juiz Federal

Publicado na Edição 19 - 27.08.2007

Sumário: Introdução. 1 O contribuinte e o responsável tributário. 2 Espécies de responsabilidade. 3 Disregard of legal entity. 4 Aspectos processuais atinentes à substituição tributária. Conclusões.

Resumo: Estuda-se as modalidades de responsabilidade tributária do sócio na sistemática do Código Tributário Nacional, levando-se em conta ainda disposições do Código Civil Brasileiro e aspectos do Projeto de Lei que visa alterar a sistemática da execução fiscal. Analisa-se o aspecto material da responsabilidade do sócio desde o Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938, até o Código Tributário Nacional e as implicações processuais daí decorrentes. Propõe-se, como linha exegética, aquela que privilegie a um só tempo os direitos do contribuinte e a plena satisfação do Erário. É nesse contexto de ambivalência entre os direitos do contribuinte e do Fisco que se desenvolve o estudo doutrinário e jurisprudencial acerca da aplicabilidade da teoria da disregard of legal entity.

Palavras-chave: Responsabilidade. Tributária. Sociedade. Limitada. Dissolução. Solidariedade. Subsidiariedade. Despersonificação. Execução. Legitimidade. Substituição.

Introdução

Propõe-se neste ensaio analisar aspectos da responsabilidade tributária do sócio de empresa no caso de dissolução da pessoa jurídica sem o pagamento dos tributos por ela devidos.

É mais uma tentativa de apresentar uma proposta de sistematização jurídica para o problema que vem afligindo os estudiosos do direito que se aventuram a atuar nessa seara. Tentativa que passa, necessariamente, pelo ensinamento de Rubens Gomes de Sousa,⁽¹⁾ que foi um dos juristas que tratou da questão de forma ampla e com espírito aberto, típico daqueles que fazem parte do rol dos grandes empreendedores e desbravadores do direito.

Assim, para o desenvolvimento do tema será imprescindível o estabelecimento de premissas básicas, como os conceitos jurídicos de

contribuinte e de sujeito ativo da obrigação tributária, conforme preceitos firmados pelo CTN.

Não se descuida das implicações de ordem material e processual que influenciam e determinam a legitimidade e a substituição processual do contribuinte e do responsável, o que se analisa à luz do CTN, da Lei nº 6.830/1980 e da proposta de reforma desta última, conforme sugestão enviada ao Legislativo pelo Conselho da Justiça Federal, permeando-se os princípios referentes à teoria da disregard of legal entity.

Com relação à disregard of legal entity, procurar-se-á estabelecer o seu regime jurídico, a fim de que se possa abstrair as possíveis consequências legais da sua aplicação no sistema jurídico nacional em face do responsável tributário.

1 O contribuinte e o responsável tributário

O obrigado ao cumprimento da obrigação tributária principal, que tem por parte antagônica o sujeito ativo da obrigação, é o denominado sujeito passivo ou devedor. Esse sujeito passivo da obrigação principal do tributo é designado pelo Código Tributário Nacional (CTN) com o nome especial de contribuinte.(2)

Na sistemática do CTN, segundo os arts. 121 e 113, § 1º, o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Já o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada a uma prestação positiva ou negativa não pecuniária "(fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do art. 113, § 2º)".(3)

Daí decorre, segundo o mesmo CTN, que o sujeito passivo (gênero) da obrigação principal pode ser o contribuinte ou o responsável, que são as suas espécies.(4)

Por sua vez, o critério legal de diferenciação entre o contribuinte e o responsável encontra-se no art. 121 do CTN. Para a lei, o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador da obrigação, sendo o responsável aquele que, embora não revista a condição de contribuinte, tenha a sua obrigação imposta por expressa disposição de lei. Assim, o responsável deve "ser alguém (um 'terceiro') vinculado ao fato gerador"(5) do tributo.

Por isso, Luciano Amaro, após discorrer sobre as dificuldades impostas pelo CTN ao apontar o contribuinte como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária, porquanto não raras vezes o próprio fato gerador corresponde a uma situação como, por

exemplo, auferir renda, ensina que o que efetivamente qualifica o contribuinte é o fato de ele “participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador”,⁽⁶⁾ sendo certo que tal presença “é jurídica e não necessariamente física”.⁽⁷⁾

Assim, o sujeito passivo pode estar vinculado direta ou indiretamente ao ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, sendo que naquele caso se tem o que se denomina sujeição passiva direta e neste, a sujeição passiva indireta.

Esta última, a sujeição passiva indireta, é a que mais interessa ao estudo ora desenvolvido. Na visão de Rubens Gomes de Sousa, tem-se esta quando o Estado, por interesse seu ou por algumas questões fáticas, vê-se obrigado a exigir o pagamento do tributo de pessoa diversa daquela que efetivamente realiza o fato material da obrigação tributária.⁽⁸⁾

Referida sujeição passiva subdivide-se em duas modalidades: transferência e substituição, sendo que a primeira pode apresentar-se sob três vertentes bem diversas: solidariedade, sucessão e responsabilidade.⁽⁹⁾

Rubens Gomes de Sousa analisa detalhadamente cada uma das modalidades. A solidariedade, assim como na seara do direito civil, apresenta-se quando a lei impõe a duas ou mais pessoas, simultaneamente, a sujeição tributária. Na sucessão, a “obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original”.⁽¹⁰⁾ A responsabilidade “é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto”.⁽¹¹⁾

Por sua vez, na substituição, que decorre de lei expressa, a obrigação tributária aparece desde logo contra uma “pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”.⁽¹²⁾

Atualmente a substituição vem sendo mais amplamente difundida, uma vez que serve para garantir a arrecadação estatal, sendo que, segundo o pensamento de Alfredo Augusto Becker, dentro em pouco deixará de ser a exceção para se transformar na regra.⁽¹³⁾ A substituição, como regra, justifica-se naqueles casos em que seja inviável a cobrança do tributo do sujeito de cujo capital ou renda a hipótese de incidência for o fato-signo presuntivo.⁽¹⁴⁾

O CTN, no entanto, utiliza-se do termo responsabilidade para designar todos os casos de sujeição passiva indireta, vale dizer, as hipóteses de substituição e de transferência.⁽¹⁵⁾

Desse modo, segundo a lei complementar tributária, o responsável, ou seja, aquele que não mantém relação de sujeição direta com o sujeito ativo da obrigação tributária, deve, necessariamente, segundo o art. 128, encontrar-se vinculado ao fato gerador da obrigação tributária.(16)

Soma-se a isso o fato de que deve ser possível ao responsável fazer com que o tributo seja recolhido às expensas do sujeito direto da obrigação,(17) sob pena de não se caracterizar a responsabilidade.(18)

Na linguagem não exatamente técnica do CTN, o contribuinte é sujeito passivo direto da obrigação tributária, e o responsável, o sujeito passivo indireto. Por outras palavras: o sujeito passivo indireto é aquele que vai ocupar o lugar que naturalmente seria do contribuinte.(19)

2 Espécies de responsabilidade

A responsabilidade pode ser solidária, sucessiva e incidente sobre os terceiros.

Responsabilidade solidária, em matéria tributária, é exclusivamente decorrente de lei. Essa vem disciplinada no art. 124 do CTN, sendo que o inciso II do dispositivo prevê a possibilidade de a lei estabelecer outras situações de solidariedade.

No caso do art. 124, I, do CTN, a solidariedade estabelece-se em razão de um interesse comum que decorre da simples ocorrência fático-jurídica. Assim, quando o Código Tributário Nacional faculta à lei haurir à qualidade de contribuinte qualquer dos contratantes que, v.g., participam de um pacto de compra e venda de imóvel, disso não decorre, necessariamente, que aquele que não foi eleito contribuinte seja, por esse simples fato, considerado responsável solidário. A qualidade de responsável dependerá do que dispuser a lei (art. 124, II), porque neste caso — ora exemplificado — não há o interesse comum (art. 124, I). Caso diverso existirá se houver dois compradores ou vendedores; aí haverá o interesse comum — dos vendedores ou dos compradores, respectivamente —, de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha proclamado essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos os compradores no fato da aquisição.(20)

Para que se possa ter o terceiro como responsável tributário, necessário que ele esteja vinculado ao fato gerador (art. 124, II). Nesse aspecto, Paulo de Barros Carvalho é enfático ao afirmar que só

haverá efetiva solidariedade na hipótese de existir “uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontrem compelidos a satisfazer a integridade da prestação”; (21) inexistindo essa relação, surgirá uma outra diversa, “de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória – sanção administrativa”. (22)

O art. 134 do CTN também trata da responsabilidade solidária, porém, há casos ali insertos em que ocorre verdadeira responsabilidade subsidiária, pois o responsável solidário somente é chamado a satisfazer a obrigação “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. (23)

Da responsabilidade por sucessão, decorre a modificação subjetiva passiva no plano da obrigação tributária, por força de lei. (24) Em razão dela, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido. (25)

Por sua vez, o CTN, sob a rubrica responsabilidade de terceiros, trata da condição do terceiro, o qual, logicamente, não integra o binômio Fisco-Contribuinte (26) e poderá ser responsabilizado pelo pagamento do tributo solidariamente com o contribuinte (art. 134), e daqueles outros casos em que o terceiro será responsabilizado pessoalmente (art. 135).

É aqui, segundo se crê, que se inicia o grande debate travado pela doutrina e pela jurisprudência acerca da responsabilidade tributária relativamente ao sócio.

A questão que constantemente vem à baila é a que diz respeito à exegese que se deve fazer do art. 135 do CTN. O que tem sido discutido é a forma de aplicação do mencionado preceptivo legal e bem assim se ele deve ser observado em todos os casos em que a pessoa jurídica tenha encerrado suas atividades sem ter recolhido os tributos devidos. É a discussão acerca de se estabelecer até onde vai a responsabilidade do administrador da sociedade, no caso de encerramento de suas atividades sem o recolhimento dos tributos devidos.

A celeuma foi bem exposta em julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, relatado pelo Desembargador Federal Vladimir Freitas.

Naquela decisão(27) o magistrado fez questão de iniciar a sua explanação tecendo considerações acerca do substrato motivador da aglomeração dos homens em sociedade, a qual tinha por finalidade o somatório de forças para a consecução de tarefas que não poderiam conseguir empreender sem o auxílio dos seus pares. Assim também acontece nas questões empresariais, em que os homens se unem para aglutinar forças, visando aumentar suas chances de vencer no mercado empresarial, cada dia mais competitivo. Às vezes, a união surge como mera opção do empresário; outras, em razão de necessidade técnica, como nos casos dos grandes empreendimentos, tem origem na necessidade de aglutinação de vultosos investimentos e da premência da conjugação de esforços.(28)

As pessoas jurídicas que se formam para a realização de tais fins têm personalidade diferente da dos sócios, o que implica responsabilidades diversas, ou seja, a responsabilidade da pessoa jurídica não se confunde nem se identifica com a dos respectivos sócios. No entanto, os sócios podem, validamente, estipular no contrato social o alcance de sua responsabilidade. No caso das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, o art. 350 do Código Comercial (a matéria é atualmente regulada pelo art. 1052 do CC/2002) preceitua que os sócios responderão subsidiariamente pelas obrigações da sociedade. Os comanditários, bem assim os cotistas, têm a responsabilidade determinada pela respectiva parte-capital ou pelo capital social.(29) Tratando-se de Firma Individual, a responsabilidade é ilimitada.(30) Por sua vez, o acionista responde no limite do valor de suas ações.

Em razão da dificuldade de se estabelecer a intensidade da responsabilidade do sócio no caso de encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, o que tem sido discutido é se, e em que condições, o art. 135 do CTN autoriza a responsabilização pessoal dos sócios-diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, pelo não-recolhimento dos tributos devidos pela empresa.

3 Disregard of legal entity

A análise da questão relativa à possibilidade do sócio responder pelas dívidas sociais, segundo a doutrina dominante, deve passar, necessariamente, pelo instituto da desconsideração da pessoa jurídica, que foi talhado pelo direito norte-americano com a designação *disregard of legal entity* ou *lifting the corporate veil*.(31)

Esclarece Rubens Requião que essa teoria se fixa na premissa de que a separação das personalidades da pessoa jurídica(32) e da pessoa física não pode dar ensejo a fraudes ou qualquer outro fim ilícito,(33) sendo que, segundo se pensa, também deve ser incluído neste rol a imoralidade (ou qualquer outro fim imoral).

A disregard doctrine não visa à anulação do princípio da individualização da personalidade jurídica, mas apenas à sua desconsideração em determinados casos concretos.(34) O instituto funciona como uma espécie de relativização dessa individualização, tendo por substrato o moderno entendimento segundo o qual não há direitos absolutos.

Pode-se, ainda, dizer que a disregard doctrine se inspira na máxima segundo a qual, se é o Estado que, por meio do ordenamento jurídico, reconhece a personificação às pessoas jurídicas, pode ele validamente estabelecer os limites dessa concessão.(35)

Essa teoria parte da distinção que se deve fazer entre aparência e realidade, para sustentar que os atos abusivos produzidos por detrás do véu da personalidade da pessoa jurídica devem ser expostos, analisados e, se necessário, desconsiderados; vale dizer, ter sua eficácia restrita aos partícipes, sem que isso possa prejudicar terceiros.

A disregard doctrine é a expressão da doutrina da penetração, designação empregada pelos alemães para justificar a necessidade de se superar dogmas que entendiam não ser possível perfurar o véu da personalidade da pessoa jurídica para alcançar as pessoas físicas verdadeiramente responsáveis pelo ato fraudulento,(36) pela subtração a uma obrigação legal ou pela tentativa de desviar a aplicação da lei,(37) podendo, inclusive, atingir os seus bens patrimoniais.(38)

Com isso se quer dizer que o administrador, mormente o sócio-diretor, gerente ou representante da sociedade, não se livra da responsabilidade fiscal pela simples razão de haver a efetiva dissociação entre a sua personalidade jurídica e aquela outra titularizada pela pessoa jurídica.

É que a teoria da desconsideração da pessoa jurídica encontra plena aplicação nas situações de confusão patrimonial, ou seja, naqueles casos em que não fica devidamente clara a separação entre o patrimônio da sociedade e o do sócio ou dos sócios.(39) Por isso, “Los miembros de una persona jurídica sólo pueden alegar la limitación de responsabilidad que tiene su base en el principio de división de patrimonios, cuando los mismos respectan dicha división”.(40)

Em razão disso, as duas hipóteses previstas na lei, como de responsabilidade de terceiros, devem ser bem destacadas: a solidariedade e a responsabilidade pessoal.

O art. 134 do CTN trata dos casos em que a responsabilidade é solidária, ou seja, hipóteses em que os sócios,(41) em havendo a liquidação de sociedade de pessoas, são igualmente responsáveis com a empresa, em relação aos atos em que intervierem ou pelas omissões a eles imputáveis.

Nessa espécie de responsabilidade – solidária – os sócios responderão no caso de liquidação de sociedade de pessoas, as quais devem ser classificadas em conformidade com o direito comercial, ante a ausência de disciplina – quanto à classificação – na lei tributária.

Segundo o Código Tributário Nacional, se a sociedade de pessoas em liquidação não recolheu o tributo devido, por este simples fato os seus sócios podem vir a responder pelas dívidas fiscais sociais, solidariamente com a pessoa jurídica.(42) Evidentemente que os sócios solidariamente responsáveis são aqueles que participaram do ato – intervenientes – ou aqueles que se omitiram, em relação aos fatos tributáveis, propositadamente (art. 134, caput).

É imperativo que o fato ensejador do dever de pagar tributo seja decorrente de excesso de mandato, abuso, fraude ou mesmo imoralidade, uma vez que neste caso – solidariedade de que trata o art. 134 do CTN – não tem aplicação o art. 135 do CTN.(43)(44) Assim, se o fato da liquidação determina, por si só, a solidariedade, muito mais esta se faz presente quando a empresa não é dissolvida ou liquidada, mas simplesmente desaparece. A regular liquidação, em princípio, pressupõe o pagamento dos débitos, inclusive os tributários.(45)

Portanto, parece que nesses casos, pelo menos segundo a sistemática do Código Tributário Nacional, a responsabilidade é solidária – incidindo sobre a empresa e os sócios –, muito embora devam, em primeiro lugar, ser excutidos os bens da pessoa jurídica, isso segundo o disposto no art. 4º, § 3º, da Lei 6.830/1980.

É bem verdade que o benefício de ordem previsto na lei de execução fiscal pode levar ao equivocado entendimento de que no caso haveria a denominada responsabilidade subsidiária, e não solidária. Isso, no entanto, há de ser afastado, porquanto a solidariedade pode ser paritária ou dependente, sendo que nesta última é que pode haver a subsidiariedade ou não.(46) Assim, a solidariedade será paritária quando houver convergência de interesses no ato da constituição da obrigação. Será, no entanto, dependente quando, v. g., o garantidor firma o pacto visando assegurar o adimplemento de obrigação de terceiro, vinculando-se solidariamente ao terceiro; porém “não se coloca *pari gradu* relativamente ao devedor principal”.(47) Desse modo, mesmo se o fiador, que não figura como devedor principal, exigir que primeiramente sejam excutidos os bens do devedor

principal – beneficium excussionis – “persiste o caráter solidário da responsabilidade, somente que em via subsidiária.” (48)

Então, a solidariedade será paritária “quando dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação-base, isto é, quando os efeitos de um único pressuposto referem-se contemporaneamente a distintos sujeitos”. (49)

Não bastasse esse ponto, tem-se que também grassa dúvida doutrinária quanto ao enquadramento das denominadas sociedades limitadas ao disposto no art. 134, VII, do CTN.

O Supremo Tribunal Federal foi chamado a decidir a questão no RE 80.249. (50) O Min. Cordeiro Guerra, que foi vencido na discussão, fez ver que anteriormente à edição da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN –, o Pretório Excelso tinha sua jurisprudência voltada no sentido de que os bens particulares dos sócios-cotistas não podiam ser penhorados em razão de dívida fiscal contraída pela sociedade limitada já dissolvida. (51) No entanto, quando da entrada em vigência do Código Tributário Nacional, em 1º de janeiro de 1967, restou estabelecida expressamente a responsabilidade solidária dos sócios no caso de liquidação dessas sociedades.

Daí, segundo o Min. Cordeiro Guerra, não se poderia mais acolher o ensinamento de Aliomar Baleeiro, vazado no sentido de que as Sociedades de pessoas mencionadas no art. 134 do CTN, são as em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada. (52)

É que, além da doutrina majoritária pender para classificar as sociedades de responsabilidade limitada como sociedades de pessoas, (53) caso não se aplicasse o citado preceptivo legal a essas sociedades, haveria aí um preceito inútil, “porque já expressa a responsabilidade solidária dos sócios nas demais sociedades previstas pelo Código Comercial, artigos 311, 316 e 320”. (54) No julgado também se fez alusão ao fato de que a sistemática anterior ao Código Tributário Nacional propiciava fraudes, as quais podem ser evitadas com a observância do art. 134.

Não obstante a precisão do voto proferido pelo Min. Cordeiro Guerra no RE 80.249/SP, o seu entendimento não foi acompanhado pelo Min. Leitão de Abreu, que, embora tenha trazido à colação o escólio de Pontes de Miranda, segundo o qual a confusão que se estabeleceu quanto ao regime jurídico dessas sociedades – sociedades limitadas – deveu-se ao fato de a doutrina classificá-las em sociedades de pessoas e sociedades de capitais, quando o correto seria a distinção entre sociedades de pessoas e sociedades por ações. Por esse critério, ficaria claro que, em razão de os sócios poderem, sem dar

motivos, recusar a transferência da quota e o contrato social poder prever a dissolução da sociedade por morte de algum ou alguns dos sócios, a sociedade por quotas de responsabilidade enquadra-se dentre as sociedades de pessoas, e não de ações. Assim, a “responsabilidade não caracteriza a sociedade por ações: há limitação nas sociedades em comandita simples e nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada”.(55)

Modernamente, Fábio Ulhoa Coelho ensina que a caracterização do regime jurídico da sociedade limitada – sociedade personalística ou capitalística – dependerá da previsão contratual. A inserção em uma ou outra modalidade vai depender da regulação de questões como aquela relativa a saber se a alienação da participação societária depende ou não da anuência dos demais sócios. Se o contrato contemplar situação assemelhada àquela prevista no art. 334 do Código Comercial, a sociedade será personalística.(56) Também será personalística se, embora não contendo disciplina relativa à alienação de cotas, trazer em seu bojo cláusula declarativa de impenhorabilidade delas, ou disposição acerca dos efeitos do falecimento do sócio: “se os sobreviventes puderem decidir pela apuração dos haveres do sócio morto”,(57) será personalística; no caso de o ingresso dos sucessores não poder ser obstado pelos sócios sobreviventes, será capitalística.(58)

Quando no contrato não houver cláusulas desse jaez, “deve-se entender que se trata de uma sociedade de ‘pessoas’”,(59) isso em razão do disposto no art. 334 do Código Comercial.

O Min. Leitão de Abreu, apesar de reconhecer que o traço característico dessas sociedades é o intuito personae, frisou que isso não afasta a conclusão de que nessas sociedades a responsabilidade é limitada, por serem todos os sócios despidos de responsabilidade pessoal pelo passivo social. Assim, a responsabilidade só poderia ser reconhecida por lei ao sócio-cotista pelos atos em que interviesse ou pelas omissões de que fosse responsável, nos casos de liquidação da sociedade de pessoas. E conclui:

“Fora mister, entretanto, que isso se fizesse clara e inequivocadamente, coisa que não ocorreu no art. 134, VII, do CTN, pois que o princípio aí exarado somente se refere à liquidação de sociedade de pessoas, quando a lei não inclui no rol de tais sociedades a sociedade por quotas de responsabilidade limitada e lavra polêmica, no campo doutrinário, em torno à questão de saber qual a caracterização desse tipo de sociedade, se sociedade de pessoas, se sociedade de capitais, se categoria mista, ao mesmo tempo de pessoas e de capital.”(60)

O Min. Cordeiro Guerra, após a apresentação do voto do Min. Leitão de Abreu, voltou à carga, insistindo na questão da prevenção da fraude, dizendo:

"Na minha experiência de advogado, eu sabia que uma das fraudes mais comuns no Rio de Janeiro era esta: ideava-se uma incorporação e se criava uma sociedade limitada para realizá-la. Construía-se o imóvel, vendiam-se as unidades, outorgava-se uma procuração a um 'homem de palha' ou outra sociedade para dar as escrituras definitivas. Depois, dissolvía-se a sociedade incorporadora e não se pagava o Fisco.

Essa fraude tomou vulto considerável, então veio o art. 134 do CTN, para que não se pudesse mais fazer sociedade ad hoc, fraudando-se os impostos e sumir-se com o lucro. Conhecendo os precedentes de fato e de direito, aceitei a interpretação que evita seja o art. 134 um preceito inútil."(61)

Embora vencido, parece que a interpretação dada pelo Min. Cordeiro Guerra é a que melhor se amolda ao ideal do Código Tributário Nacional e que, salvo engano, afinava-se com precedente do plenário do próprio Supremo Tribunal Federal, que nos Embargos no RE 47.275 decidiu que esta espécie de sociedade – limitada – é estigmatizada pela organização marcadamente intuitu personae, razão pela qual

"[...] não é livre o ingresso no quadro social, pois depende a transferência das cotas de condições que o item 8º estabelece. Estipulou-se ainda que, no caso de falência ou insolvência de um dos sócios, os seus haveres seriam apurados e pagos a prestações (cláusulas 20ª e 10ª).

Estatuída assim a inalienabilidade da cota a estranhos, defesa é a penhora para sua inclusão em concurso. O possível a quem tiver legítimo interesse é, a meu critério, promover o procedimento adequado, contra a sociedade, nos termos dos seus Estatutos, para apuração dos haveres do sócio insolvente e trazer para a execução celetista, mediante penhora, a importância da liquidação (CPC, art. 943, n. II)."(62)

Por isso, não há razão para se entender a sociedade por cotas de responsabilidade limitada como sociedade de pessoas, nas relações que mantém com particulares, e como sociedade por ações simplesmente por estar sendo contrastada com o Fisco.(63) Há aí um paradoxo que não se pode deixar de superar, porquanto o particular, em meio a transações comerciais, pesquisa o patrimônio da empresa para com ela contratar e o Fisco não.

Essa questão parece ter sido reconhecida recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 410.080,(64) oportunidade em que se analisou a adequação da Lei 8.620/1993, artigo 13,(65) ao Código Tributário Nacional.

A querela já havia sido demonstrada por Arthur Pinheiro Chaves que, ao analisar a lei em apreço, frisou a circunstância do privilégio do INSS em relação ao restante da Fazenda Pública, uma vez que os seus créditos estão resguardados pela responsabilidade de todos os sócios, independentemente de exercerem ou não a gerência da sociedade, e não por simples responsabilidade subsidiária. Nesse caso, não seria necessário comprovar a circunstância de o sócio ter exercido a gerência da empresa durante o período do débito,(66) afirmação esta que suscitou manifestações no sentido da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4ª, 1ª T., AI 1999.04.01.096481-9/SC, Rel. Desembargador Federal Almir Sarti, dez/1999), provocado a decidir sobre o assunto, deliberou pela inconstitucionalidade do preceptivo, ao argumento de que o legislador ordinário não poderia ampliar disposição do Código Tributário Nacional que prevê que os sócios só podem ser chamados a responder pelos tributos devidos pela sociedade quando hajam participado do ato, ou em razão das omissões que lhes possam ser imputadas.(67)

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a questão, debruçou-se sobre os seguintes pontos: a) se o dispositivo legal torna sem sentido a constituição da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, uma vez que, com relação ao INSS, a responsabilidade dos sócios seria ilimitada; b) se a mencionada lei não pode ser aplicada às sociedades limitadas constituídas antes da sua vigência, sob pena de violação do cânone constitucional do respeito às situações legalmente constituídas; c) se, para romper o limite da responsabilidade dos quotistas, a Lei 8.620/1993 derogou o preceito contido nos arts. 2º e 9º do Decreto 3.708/1919, que foi restabelecido pelo novo Código Civil, em seu art. 1052; e d) se o art. 13 da Lei 8.620/1993 ultrapassa os limites previstos pelo Código Tributário Nacional, que tem status de lei complementar, para tratar da responsabilidade subsidiária dos sócios.

Restou sufragada, por maioria de votos (STJ, REsp 325375, Segunda Turma, Relator Min. Eliana Calmon, DJU 21.10.2002, p. 331), a tese de que a Lei 8.620/1993 não pode retroagir para alcançar o patrimônio do sócio para pagamento de obrigações anteriores à sua vigência, mas é perfeitamente aplicável aos fatos a ela subjacentes, sendo certo que a nova lei não altera ou modifica o Decreto 3.708/1919, porque a regra da limitação das obrigações sociais refere-se àquelas derivadas dos atos praticados pela entidade no cumprimento de seus fins contratuais, não se aplicando às obrigações

tributárias pretéritas, que servem à satisfação das necessidades coletivas. Finalmente, decidiu que não há contradição entre a Lei 8.620 e o Código Tributário Nacional, porquanto a lei serve de regulamento para o art. 124, II, do CTN.

Com isso, embora se tenha por inconfundível a hipótese do art. 124, II, do CTN, com aquela outra estatuída no art. 135, III, do CTN, o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que aquela regra – art. 124, II – deve ser interpretada em consonância com aquela outra (art. 135, III).(68)

Como dito, o administrador – sócio/representante –, que não é o sujeito passivo originário da relação jurídico-tributária, poderá assumir essa condição em razão do ato praticado, que pode ser aquele alusivo ao não-recolhimento do tributo, somado ao encerramento irregular das atividades sociais, decorrente da utilização indevida do contrato social ou do excesso de poderes.

Nesses casos – art. 135 do CTN –, como exposto, a responsabilidade do sócio é pessoal, vale dizer, é uma responsabilidade que vai além daquela denominada simplesmente solidária.

Assim, quando o CTN menciona o diretor, gerente ou representante (art. 135, III), utiliza-se – implicitamente – da teoria da despersonalização, para estabelecer que o administrador é pessoalmente responsável porque agiu com excesso ou contrariamente à lei. Verificada a ilegalidade, passa ele, o administrador, a responder diretamente pelo tributo, não como responsável solidário, mas sim responsável exclusivo e direto.

É por isso que Aliomar Baleeiro, ao tratar do art. 135 do CTN, diz que “O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser responsáveis em vez do contribuinte”.(69) O que parece acontecer aqui é o fenômeno incomum de modalidade de substituição processual, que Carnelutti intitulou de substancial, uma vez que o substituto “não se limita a estar em juízo, na defesa de direito alheio, mas ele é atingido, no seu próprio patrimônio, pelos efeitos da execução”.(70)

Esse entendimento parece ser compartilhado por Luciano Amaro, quando ensina que, no caso do art. 135 do CTN, não há “responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, ‘pessoalmente’”.(71)

Por isso, nos casos dessa espécie, que em nada se assemelham à hipótese do art. 134, VII, do CTN, que trata das hipóteses de simples inadimplemento tributário por parte dos sócios das denominadas

sociedades de pessoas, a responsabilidade é pessoal e decorre do excesso de mandato ou de infração à lei. Não é a sociedade que responde, mas sim o sócio que excedeu os poderes conferidos ou agiu fraudulentamente. Nesse caso a sociedade pode, assim como o Fisco, ser vítima da manobra ardilosa.

P. R. Tavares Paes, tratando do art. 135 do CTN, averba que

"São casos de infração à lei os de distribuição disfarçada de dividendos ou lucros, e são casos de infringência ao contrato os de concessão de aval ou fiança, e. g., ao arrepio do pacto." (72)

Bem por isso o STF decidiu no sentido de que a dissolução da sociedade sem que as cotas do sócio estejam integralizadas enseja o reconhecimento de infração contratual, o que autoriza a penhora de bens pessoais.(73)

Por isso é necessário que estejam presentes as circunstâncias do caput do artigo 135 do CTN para que a substituição tenha lugar. Do contrário, desvirtuados estarão o CTN e o ideal de dissociação entre as personalidades jurídicas do sócio e da empresa.

Talvez tenha sido esta a razão de ter prevalecido no Superior Tribunal de Justiça, consoante decisão da sua 1ª Seção, o entendimento de que o inadimplemento tributário, por si só, não basta para caracterizar a hipótese do art. 135 do CTN.(74) Segundo aquela Corte, é necessário um ato específico e individual do administrador que revele a violação a lei, estatuto, contrato social ou excesso de poderes.

O posicionamento atual do STJ, segundo grande parte dos estudiosos do assunto, parece ser mais consentâneo com a realidade jurídica do instituto da responsabilidade tributária, a qual não pode incidir sobre o administrador que atua com diligência e boa-fé e é atingido, em sua atividade empresarial, por circunstâncias inesperadas, circunstâncias essas a que estão sujeitos aqueles que se dedicam às atividades empresariais.

Nesses casos, em que o fracasso é determinado pela álea empresarial, não há como sujeitar o patrimônio do administrador à execução fiscal.(75) Sem fraude, má-fé, imoralidade, como visto, não se desconsidera a personalidade jurídica da empresa, razão pela qual somente o patrimônio da pessoa jurídica é que se sujeitará à execução.

Isso quer dizer que, ao contrário do que já se decidiu nos foros judiciais(76) e também já preconizou a doutrina pátria,(77) o simples não-recolhimento de tributo não caracteriza infração à lei.

Certo que a questão está ainda longe do consenso, porém, parece que nem mesmo as decisões do STF acolheram a tese de que o simples inadimplemento caracteriza a infração à lei. Tanto assim é que, ao julgar o RE 96.607-2/RJ, (78) o voto vencedor proferido pelo Min. Soares Muñoz foi vazado no sentido de que:

“Verificada a infração resultante do desaparecimento da sociedade, sem prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas fiscais, a espécie se situa no art. 135 (caput) do Código Tributário Nacional, com a conseqüente responsabilidade pessoal do sócio-gerente, ex vi do inc. III do mencionado dispositivo.”(79)

Portanto, o não-recolhimento do tributo deve estar acompanhado de uma outra condição prevista na lei tributária, no caso, uma das constantes do caput do art. 135 do CTN, sem o que a infração não restará caracterizada.

No entanto, havendo indícios – os indícios devem ser demonstrados pelo Fisco – de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades, caberá ao sócio o ônus de comprovar o contrário. Como tal comprovação, em regra, demanda instrução probatória, sua efetivação deverá ser realizada em embargos ou ação ordinária que permita a ampla dilação probatória.(80)

Finalmente, antes de se adentrar no exame das implicações processuais alusivas à responsabilidade tributária, necessário que se analise, ainda que sinteticamente, a responsabilidade do administrador de sociedade cooperativa, em face de sua singularidade.

A matéria reveste-se de interesse por não haver disciplina específica no CTN relativamente às cooperativas.

José Augusto Delgado, analisando o art. 1.095 do Código Civil – que dispõe que a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada, dependendo do contrato, e que é ilimitada a responsabilidade naqueles casos em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais –, diz que nesse passo houve efetivo retrocesso no que se refere à atividade cooperada, porquanto o administrador vai responder solidariamente pelos tributos, segundo os termos do Código Civil.(81)

Daí a constatação doutrinária de que o Código Civil inovou a matéria referente à responsabilidade do sócio de sociedade cooperativa. Assim, atualmente, em uma mesma cooperativa, podem haver sócios com responsabilidade limitada e outros com responsabilidade ilimitada, de acordo com os seus estatutos.(82)

Assim, ao que parece, em relação às sociedades cooperativas, à mingua de disciplina específica no CTN, prevalece, quanto à responsabilização, a sistemática do Código Civil, segundo o disposto no art. 124, II, do CTN. A extensão da responsabilidade vai depender do que dispuser o contrato social.

4 Aspectos processuais atinentes à substituição tributária

Em razão do modo como é regulada a responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais, várias questões processuais apresentam-se aos operadores do direito.

A primeira delas, que se pretende analisar, diz respeito ao momento em que se faz viável a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica.

Fábio Ulhoa Coelho, discorrendo sobre o tema, buscou demonstrar que uma das consequências da despersonalização da pessoa jurídica é exatamente o fato de ela não poder figurar no pólo passivo da demanda judicial, o qual deverá, necessariamente, ser ocupado pelo substituto. O aforamento da demanda em face da pessoa jurídica, neste caso, vai conduzir, inexoravelmente, à extinção do processo em razão da ilegitimidade.⁽⁸³⁾ Não se pode igualmente conceber a viabilidade de a desconsideração ser operada por meio de decisão interlocutória lançada no processo de execução, pois, se há título executivo, ele não foi constituído em face da pessoa física, mas da pessoa jurídica, somente.⁽⁸⁴⁾⁽⁸⁵⁾ No entanto, os casos em que houver temor de que venha a ser praticada fraude no curso da demanda – não há indício de fraude anterior à demanda –, o interessado deverá referir essa circunstância na inicial e requerer a integração do substituto – suposto fraudador – na lide, na qualidade de litisconsorte.⁽⁸⁶⁾ Assim, deverá haver processo de conhecimento condenatório, com a constituição de título executivo contra a pessoa física.⁽⁸⁷⁾

Essas considerações, ao que parece, não se aplicam integralmente ao direito tributário, isto em razão da disciplina jurídica que lhe é peculiar.

É que, em geral, o responsável é solidariamente obrigado pelo crédito juntamente com o contribuinte. Demais disso, por expressa disposição legal – art. 568, V, do CPC –, o responsável é sujeito passivo na execução.

Por isso, nas hipóteses do caput do art. 135 do CTN – atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos – a execução fiscal inicialmente intentada em face da pessoa jurídica pode ser redirecionada contra os diretores, gerentes

ou representantes das empresas.(88) De certo modo, adota-se o princípio vigente no direito processual civil brasileiro quanto à substituição processual – art. 42, § 2º –, com a diferença de que na sistemática tributária há dispensa do elemento volitivo.

Assim, os sócios são legitimados a figurar no pólo passivo de execução fiscal ainda que seus nomes não constem do título executivo extrajudicial, conforme orientação uníssona do Supremo Tribunal Federal.(89)

Nos casos do art. 135 do CTN, as circunstâncias fáticas precisam ser indicadas pormenorizadamente na petição de redirecionamento da execução, sob pena de o aditamento ser indeferido.(90)

Em vista disso, é necessário que a Fazenda adote, como providência indeclinável, informar na peça inicial ou na petição de redirecionamento da execução fiscal quem pretende seja o substituto – responsável por substituição, conforme entendimento do STF – a que se refere o art. 135, III, do CTN, além da imprescindível assertiva acerca da condição de sócio-gerente ou diretor da sociedade e a circunstância de ser ele responsável pela dívida ou pela dissolução irregular da sociedade. Não atendida essa providência, que segundo a jurisprudência do STJ, se resume em simples afirmação a ser inserida na petição de redirecionamento,(91) o petitório não tem como ser recebido, ante a impossibilidade jurídica do seu processamento.(92)

Nessa linha de pensamento, presente a afirmação das circunstâncias acima referidas e os elementos que necessariamente devam constar da CDA, a qual não precisa trazer em seu bojo o nome do responsável por substituição, uma vez que a circunstância de a dívida não se achar inscrita em nome do sócio não impede que ele seja citado na execução fiscal como responsável tributário, a teor do art. 568, V, do Código de Processo Civil, combinado com o art. 135, I e III, do CTN,(93) o pleito relativo ao redirecionamento pode ser validamente processado. A razão para isso parece encontrar-se na natureza da substituição que será implementada: substancial, segundo Carnelutti.(94)

Em razão desse entendimento e segundo orientação do STF, inscrita a dívida, interposta a execução e não encontrados bens da empresa, o patrimônio do administrador que se encontrar nas condições do caput do art. 135 do CTN estará sujeito, após a sua citação, à expropriação.

Portanto, na Corte Constitucional Brasileira tem prevalecido o entendimento referido pelo Min. Djaci Falcão:

“Na verdade, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária, como responsáveis por substituição (art. 135, inc. III, do CTN). São passivamente legitimados em face da legitimidade fiscal, como prevê o art. 568, inc. V, do CPC, independentemente de inscrita a dívida em seu nome. É oportuno frisar que os pressupostos indicados no art. 135 do CTN poderão ser discutidos nos embargos do executado, como dispõe o art. 745 do CPC.”(95)

Proposta a execução, que pode ter por base o procedimento administrativo fiscalizatório ou a declaração de crédito de tributo federal — DCTF — apresentada pelo contribuinte pessoa jurídica, será o contribuinte citado para responder à pretensão, porque legitimado para tanto.

Não sendo encontrados bens da empresa e presentes as circunstâncias já mencionadas no art. 135, caput, do CTN, estará o administrador legitimado para responder pessoalmente pela dívida, conforme opção legislativa adotada no Brasil.

Por força do supracitado dispositivo legal e em razão de interpretação sistemática que se deve fazer do Código Tributário Nacional, é imperioso presumir(96) a responsabilidade tributária decorrente do art. 204 do CTN.

Isso parece claro quando há necessidade do redirecionamento, ou seja, quando a necessidade de alcançar bens do sócio surge somente durante a tramitação da execução.(97) Nesse caso, a Fazenda exequente deverá pormenorizar a situação e requerer a integração do responsável no feito.(98) Haverá, então, a transferência da discussão sobre a responsabilidade do sócio para a via cognitiva, notadamente os embargos, sendo o embargante responsável pela prova exonerativa em face da presunção legal que decorre do sistema tributário. Nos casos em que não se faz necessária dilação probatória, a discussão acerca da responsabilidade do sócio poderá ser realizada na própria execução.

Na linha da moderna jurisprudência do STJ, não se confunde a relação de direito processual – pressuposto para ajuizar a execução – com a relação de direito material, pressuposto para a configuração da responsabilidade tributária. Assim, quando a Certidão de Dívida Ativa traz em seu bojo o nome do responsável ou do co-responsável, confere ao indicado, pleno iure, a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva. Diversa é a situação quando o nome do responsável não consta da CDA:

“Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 586, VI), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao

requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária.”(99)

Não foi por outro motivo que o Min. Décio Miranda, do STF, ao se manifestar sobre a questão, o fez do seguinte modo:

“Conheço do recurso pela letra d da previsão constitucional.

Mas o STF tem reiteradamente reconhecido possível a penhora de bens de sócios por dívidas de sociedades limitadas de que fizeram parte, quando os bens da sociedade tenham desaparecido, ou quando tenham elas encerrado suas atividades sem liquidação regular.

No caso, trata-se de sociedade anônima, em cujo histórico o último ato de que se tem notícia é o pedido de desligamento do ora recorrente, então diretor-superintendente.

O mesmo entendimento formulado a respeito das sociedades limitadas sem dissolução regular há de aplicar-se às sociedades anônimas, em que o respectivo diretor, intimado para pagamento da dívida da sociedade, deixe de indicar os elementos necessários à citação de seus atuais diretores, ou à persecução de bens integrantes do ativo social.

Nesse caso, tal como o sócio-gerente, o diretor há de fazer a prova, que interessar à exoneração de sua responsabilidade, mediante embargos, após garantido o juízo pela penhora, e não com o simples pedido prévio de que não lhe sejam penhorados bens, como ocorreu nos presentes autos.”(100) (não há negrito na fonte)(101)

Autorizada a citação do responsável, pautada pelo menos nos elementos indiciários da prática das circunstâncias do caput do art. 135 do CTN, será aberta oportunidade para o responsável insurgir-se contra tais elementos e ilidir as pretensões do Fisco.

Se assim é, parece desarrazoado o posicionamento do STF, que propõe o reconhecimento da prescrição caso a citação do responsável não seja realizada dentro do prazo para a cobrança do contribuinte.(102)

Isso porque, se é certo, pela letra da lei, que o despacho que ordena a citação interrompe a prescrição em relação ao citado, não menos certo é o fato de que hipóteses há em que o desaparecimento da sociedade só se verifica no curso da ação de execução, o que impõe o redirecionamento somente a partir de então. Vale dizer, antes do aforamento não havia o porquê da citação do responsável, isso em

razão de a empresa estar em atividade e até então haver a expectativa da penhora de seus bens.

Se a necessidade surgiu no instante em que o Judiciário tentou efetivar a citação, não se pode imputar tal ocorrência em prejuízo do Fisco.⁽¹⁰³⁾ Demais disso, parece fora de dúvida que a citação do responsável – entenda-se “citação preventiva” – não poderia ser aceita, pois este só pode vir a ser chamado, na qualidade de responsável, se a empresa não puder responder pela dívida, caso em que a disregard doctrine poderá vir a ser aplicada.

Significa que, ao contrário do entendimento do Pretório Excelso, uma vez que se trata aqui de responsabilidade por substituição, a prescrição restará interrompida também para o responsável quando houver a citação do contribuinte, conforme já decidiu o STJ, em acórdão relatado pelo Min. Ari Pargendler:

“TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO. A ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio quando se lhe imputa a responsabilidade solidária pelo débito (CTN, art. 125, III); o redirecionamento da execução fiscal, nesse caso, deve se dar no prazo de cinco anos, inaplicável o art. 40 da Lei 6.830, de 1980, que diz respeito ao devedor, não ao responsável. Recurso especial conhecido e provido.”⁽¹⁰⁴⁾

Não há qualquer impedimento legal para se reputar a interrupção da prescrição também em relação ao responsável, isso porque, casos há, v.g., em que a citação não produz todos os efeitos preconizados pelo art. 219 do CPC, como ocorre com a mora ex re, que dispensa o efeito da constituição em mora. Nessa hipótese a citação, embora indene de vício, não irá induzir a mora, porque ela já existe.

No redirecionamento, a integração – “chamamento” – eventualmente realizada irá cumprir a sua função de completar a angularização da relação processual também em face do responsável, facultando a penhora dos seus bens, porém nada inovará em relação à interrupção da prescrição, a qual já se operacionalizou quando da citação do contribuinte.⁽¹⁰⁵⁾

Assim, não há como deixar de considerar que o substituto – segundo terminologia do STF – somente revela-se terceiro em relação à execução no aspecto formal, pois, “na verdade, é parte no sentido material (rectius: sujeito da lide), porque titular do objeto litigioso”,⁽¹⁰⁶⁾ o que o torna apto para suportar as consequências da coisa julgada.

Conclusões

1 - Na sistemática do Código Tributário Nacional, contribuinte e responsável são espécies do gênero sujeito passivo da obrigação tributária.

2 - O contribuinte mantém relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação. O responsável, vinculado ao fato gerador, tem a sua obrigação imposta por expressa disposição legal.

3 - A sujeição passiva tem duas modalidades: transferência e substituição. A substituição subdivide-se em solidariedade, sucessão e responsabilidade.

4 - O art. 204 do CTN faz presumir a responsabilidade tributária.

5 - A solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN decorre do interesse comum daqueles que participam do fato jurídico tributário.

6 - No caso do art. 124, II, do CTN, a solidariedade vai depender do que dispuser a lei regulamentadora.

7 - À mingua de disciplina própria e na conformidade do art. 124, II, do CTN, a responsabilização tributária relativa às sociedades cooperativas deve ser aferida a partir do art. 1.095 do CC.

8 - Às sociedades por cotas de responsabilidade limitada, de natureza personalística, aplica-se o disposto no art. 134 do CTN.

9 - O art. 135 do CTN refere-se à responsabilidade pessoal do terceiro, não à responsabilidade subsidiária ou solidária.

10 - Simples inadimplemento não caracteriza infração à lei de que trata o art. 135 do CTN. Para a caracterização é necessária a ocorrência de um ato específico e individual do administrador que revele violação a lei, estatuto, contrato social ou excesso de poderes.

11 - O art. 13 da Lei no 8.620/1993 não afronta o Código Tributário Nacional; porém, a sua plena incidência depende da observância do disposto no art. 135 do CTN.

12 - A aplicação da disregard of legal entity não leva à anulação do princípio da individualização da personalidade jurídica – pessoa física e pessoa jurídica –, mas apenas à sua relativização em casos em que se evidencie fraudes, ilícitos ou imoralidades.

13 - Sem fraude, má-fé, imoralidade, não se pode desconsiderar a personalidade jurídica da empresa, caso em que, sem a evidência dessas ocorrências, somente o patrimônio da pessoa jurídica é que se sujeitará à execução.

14 - A desconsideração da personalidade jurídica da empresa pode decorrer de simples decisão interlocutória lançada no curso da execução. Para que o redirecionamento da execução, visando atingir o responsável, se mostre viável, é imprescindível que a Fazenda Pública informe na inicial ou na petição de redirecionamento quem é o substituto.

15 - A citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio, não havendo necessidade de o redirecionamento ser realizado no prazo de cinco anos.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CAMILLO, Carlos Eduardo Nicoletti (Coord.). Comentários ao Código Civil. Artigo por artigo. 2ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CHAVES, Arthur Pinheiro. Responsabilidade Tributária do Sócio Gerente e do Sócio Cotista: Redirecionamento da Execução Fiscal. Revista da Procuradoria Federal Especializada – INSS. Brasília, n. 1, v. 9, p. 62-66, julho 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

DELGADO, José Augusto. Responsabilidade Tributária à Luz do Novo Código Civil. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Síntese, v. 7, n. 38, p. 28-51, jul./ago. 2004.

DENARI, Zelmo. Solidariedade e Sucessão Tributária. São Paulo: Saraiva, 1977.

DIMAMARCO, Cândido Rangel. Fundamentos do Processo Civil Moderno. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, v. II.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Da desconsideração da pessoa jurídica: Aspectos de direito material e processual. Revista Forense. Rio de Janeiro, v. 371, ano 100, p. 3-15, jan./fev. 2004.

LIMA, Alcides de Mendonça. Comentários ao Código de Processo Civil. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, v. VI.

MORAES, Luiza Rangel de. Considerações sobre o regime jurídico da administração nas sociedades simples, limitadas e anônimas. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo: ano 5, n. 18, p. 41-57, out./dez. 2002.

PACHECO, José da Silva. Comentários à Lei de Execução Fiscal. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAES, P. R. Tavares. Comentários ao Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: RT, 1996.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude através da Personalidade Jurídica. Revista dos Tribunais. São Paulo, n. 410, ano 58, p. 12-24, dez. 1969.

SOUZA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SZKLAROWSKY, Leon F. A Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional. Revista de Direito Tributário. São Paulo, ano I, n. 2, p. 120-128, out./dez. 1977.

XAVIER, José Tadeu Neves. A Teoria da Desconsideração da Pessoa Jurídica no Novo Código Civil. Revista de Direito Privado. São Paulo: RT, v. 10, abr./jun., p. 70-85, 2002.

Notas:

1. SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 91 seq.

2. Ibid., p. 91.

3. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 282.

4. Ibid.

5. Ibid, p. 282. Remata o autor citado: “Prosseguindo no estudo desses conceitos, vemos que o sujeito passivo da obrigação (gênero) é sempre alguém ‘relacionado’ com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza (‘pessoal e direta’), o sujeito passivo diz-se contribuinte. Se tal relação (ou vínculo, consoante o art. 128) for de natureza diversa (a contrario sensu, ‘não pessoal e direta’), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como responsável” (Ibid., p. 282).

6. AMARO, op. cit., p. 286. Por isso se afirma que “quer o Código que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos. Se o fato gerador do imposto de renda, por exemplo, é a aquisição de renda, terá relação direta com esse fato a pessoa que auferir renda. Em certas situações (recorde-se o exemplo da transmissão de imóveis), a lei poderá ter de decidir entre duas pessoas que se apresentem em cena com igual destaque (no exemplo, o alienante e o adquirente)” (Ibid).

7. Ibid.

8. SOUSA, op. cit., p. 92.

9. Ibid., p. 92.

10. Ibid., p. 93.

11. Ibid.

12. Ibid. Exemplificando: “No imposto de renda sobre dividendos de ações, o sujeito passivo direto é o acionista; mas, quando as ações sejam ao portador, o fisco não pode evidentemente cobrar o imposto do acionista, porque este é desconhecido; então, por uma disposição expressa de lei, o imposto é cobrado da própria sociedade anônima que paga o dividendo e que fica sendo, assim, o sujeito indireto por substituição” (Ibid., p. 93).

13. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 550.

14. Ibid., p. 553.

15. AMARO, op. cit., p. 292.

16. Também a jurisprudência tem trilhado este caminho: "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. BINGO. DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 63 DA LEI 8.981/95. LEGITIMIDADE ATIVA. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. [...] 3. A substituição tributária decorre de disposição expressa de lei, devendo haver vinculação entre o substituto e o fato gerador. Condições atendidas pelo art. 63 da Lei 8.981/95, ao eleger como responsável tributário o distribuidor de prêmios de bingo, ainda que estes constituam em bens ou serviços, determinando a tributação na fonte. Precedente da Corte (REsp 208.094/SC). Recurso especial improvido" (STJ, REsp. 374694, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 12.05.2003, p. 264).

17. Ibid., p. 296. Assim, por exemplo, se "se trata do imposto de renda, o indivíduo que auferir a renda seria, naturalmente, elegível como contribuinte. Se um terceiro for eleito como responsável, é preciso que a lei preveja mecanismos através dos quais o pagamento do tributo possa ser efetuado sem onerar esse terceiro. Desse modo, a fonte pagadora da renda é elegível como responsável pelo tributo incidente sobre os rendimentos que ela pague, mas a lei lhe dá a condição de reter o tributo, descontando-o do valor devido ao beneficiário" (Ibid., p. 296).

18. Ibid. Por isso, "não poderá a lei, por exemplo, escolher como responsável o filho do contribuinte, quando nenhuma herança tenha ele recebido, nem pode responsabilizar a fonte pagadora por tributo incidente sobre rendimento que já tenha pago, se (no momento) não estava autorizada a efetuar a retenção. [...] Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte" (Ibid., p. 296-297).

19. Ibid., p. 287. Daí a conclusão: "Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, p. ex.)" (Ibid.).

20. Ibid., p. 300.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 217. É do autor o seguinte excerto: "Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento

gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos por lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever” (Ibid).

22. Ibid., p. 223.

23. Ibid., p. 298.

24. AMARO, op. cit., p. 304.

25. Ibid.

26. Ibid., p. 308.

27. TRF/4ª, EI 93.04.18986-1/RS – 1ª Seção – j. 01.10.1997, DJU 05.11.1997, in Revista dos Tribunais, v. 748, ano 87, p. 434, fev. 1998.

28. GRINOVER, Ada Pellegrini. Da desconsideração da pessoa jurídica: Aspectos de direito material e processual. Revista Forense. Rio de Janeiro, v. 371, ano 100, p. 3, jan/fev. 2004.

29. TRF/4ª, EI 93.04.18986-1/RS, cit.

30. STJ, AGRESP 838809, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado, DJU 16.10.2006, p. 318. Disponível em: <www.stj.gov.br>.

31. Rubens Requião informa que a expressão *lifting the corporate veil* pode ser traduzida para o português como “o descerramento do véu corporativo”, sendo *disregard of legal entity* “a desestimação ou desconsideração da pessoa jurídica” (REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude através da Personalidade Jurídica. Revista dos Tribunais. São Paulo, v. 410, ano 58, p. 13, dez. 1969).

32. É por isso que não se deve “perder de vista, como advertiu Fábio Konder Comparato, que essa personificação é apenas ‘uma técnica jurídica utilizada para se atingirem determinados objetivos práticos’, de maneira que a sua manutenção somente é autorizada (e, a rigor, somente justificada) enquanto voltada para a realização daqueles específicos interesses e objetivos, tal como previstos nos contratos ou nos estatutos sociais” (apud. GRINOVER, op. cit., p. 4).

33. REQUIÃO, op. cit., p. 12. E ainda: “Todos percebem que a personalidade jurídica pode vir a ser usada como anteparo de fraude, sobretudo para contornar as proibições estatutárias do exercício de

comércio ou outras vedações legais. Lembremo-nos de certa representação dirigida à autoridade estadual contra a participação, em concorrência pública, de sociedade constituída pela esposa de um funcionário da mesma repartição, em que o recurso foi descartado sob o argumento de que se tratava de pessoa jurídica, e como tal distinta das pessoas que a compunham" (Ibid., p. 12-13).

34. Daí a constatação de que "são as particularidades do caso concreto, e em especial o modo como se verifica a má utilização, o desvio de finalidade ou a injustiça na manutenção da personalidade jurídica, que determinarão a sua eventual desconsideração" (GRINOVER, op. cit., p. 6).

35. REQUIÃO, op. cit., p. 20-21.

36. Parece que a preocupação com as conseqüências das interpretações puramente dogmáticas nesta seara já vem de longa data, conforme se vê de acórdão do ano de 1955, Apelação Cível 9.247, voto do Desembargador Edgard de Moura Bittencourt: "Há, no caso, completa confusão do patrimônio da pessoa física do executado com o do embargante, o que resultou evidente prejuízo para quem contratou com aquele. Trata-se de bens encontrados no apartamento do executado, que não representa justificativa aceitável; são bens que não podiam ter sido adquiridos para um hospital, como a embargante (televisão, vitrola e geladeira doméstica)... Hoje em dia, a atividade comercial gira quase sempre em firmas coletivas. Há pessoas que têm todo o seu patrimônio envolvido em diversas firmas. Individualmente nada possuem. Em obrigações assumidas em nome individual, estariam os credores em inferioridade patente se se isolassem da garantia das obrigações assumidas, quer os bens, quer as atividades do devedor associado a firmas [...]. A assertiva de que a pessoa da sociedade não se confunde com a pessoa dos sócios – é um princípio jurídico, mas não pode ser um tabu, a entrar a própria ação do Estado na realização de perfeita e boa justiça, que outra não é a atitude do juiz procurando esclarecer os fatos para ajustá-los ao direito" (Revista dos Tribunais, v. 238, p. 394). Também o Desembargador Bandeira de Mello defendia a tese da despersonalização, porém sob fundamento diverso: "Desde logo se observa que as pessoas naturais que as integram não passam de seres acidentais, resultantes das relações destas, que as constituem, num todo apontado, para realizar o bem comum dos seus membros ou dos seus beneficiários, coletivamente considerados. Se o seu membro, na verdade, é um só, se único o fato, pois pode dispor com poderes ilimitados do patrimônio da pseudo-sociedade, esta se confunde com ele, para conseguir o objetivo social e individual do sócio. Então se identificam, em vez de se distinguirem, como a natureza distinta dos seres exigia tal ocorresse. Conseqüentemente, a sua criação envolve simples negócio fiduciário, ou melhor, mera

propriedade fiduciária". (Revista dos Tribunais, v. 343, ano 53, p. 181, maio 1964).

37. "O jurista norte-americano Wormser, que desde 1912 versou a doutrina, procurou delinear o seu conceito, professando que, 'quando o conceito de pessoa jurídica (corporate entity) se emprega para defraudar os credores, para subtrair a uma obrigação existente, para desviar a aplicação de uma lei, para constituir ou conservar um monopólio ou para proteger velhacos ou delinquentes, os tribunais poderão prescindir da personalidade jurídica e considerar que a sociedade é um conjunto de homens que participam ativamente de tais atos e farão justiça entre pessoas reais'. Hoje os tribunais norte-americanos alargaram ainda mais o conceito, aplicando a doutrina quando a consideração da pessoa jurídica levar a um resultado injusto. Partindo, assim, do conceito de fraude, básico na enumeração de Wormser, estendeu-o, para atingir também as hipóteses em que ocorrer abuso de direito" (REQUIÃO, op. cit., p. 14).

38. REQUIÃO, op. cit., p. 13.

39. XAVIER, José Tadeu Neves. A Teoria da Desconsideração da Pessoa Jurídica no Novo Código Civil. Revista de Direito Privado. São Paulo: RT, v. 10, abr./jun., 2002, p. 76.

40. MOEREMANS, Daniel E. apud XAVIER, op. cit., p. 78.

41. É o inciso VII do art. 134 do CTN que mais diretamente interessa ao estudo.

42. Não se desconhece, à luz da modernidade e dos preceitos no novo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que em certos casos poderá haver dificuldades da identificação do responsável tributário, máxime em se considerando que "há sociedades limitadas que são administradas por apenas um sócio-gerente ou gerente-delegado (não-sócio), existindo, no entanto, sociedades que incluem na sua estrutura administrativa até Conselho de Administração e diretoria, à semelhança das sociedades anônimas, tudo dependendo das regras do contrato social" (MORAES, Luiza Rangel de. Considerações sobre o regime jurídico da administração nas sociedades simples, limitadas e anônimas. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo, ano 5, n. 18, p. 44, outubro-dezembro 2002).

43. "TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE. LIMITES. ARTS. 134, V, e 135 DO CTN, 68 E 69 DO DL Nº 7.661/45. [...] 3. A responsabilidade pessoal e solidária pode ser imputada ao síndico de massa falida em relação aos atos em que intervier ou pelas

omissões de que é responsável (art. 134, V, do CTN), assim como em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração de lei (art. 135, I, do CTN). (STJ, Primeira Turma. REsp. 493316. Rel. Min. José Delgado, DJU 02.06.2003, p. 215). Disponível em: <www.stj.gov.br>.

Não obstante o asseverado, de se ver que há forte jurisprudência em sentido diverso, impondo a observância do art. 135 do CTN, em relação, também, às sociedades por cotas: “EMENTA: Responsabilidade tributária. Sócio-gerente de sociedade por quotas de responsabilidade limitada dissolvida irregularmente. Execução fiscal. Responsabilidade nos termos do art. 135, inc. III, do C.T.N. Jurisprudência do S.T.F. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, Rel. Min. Djaci Falcão. RE 102.808-4/RJ. Segunda Turma, julg. 10.08.1984). E ainda: “EMENTA: Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Execução Fiscal. Figuras do devedor e do responsável tributário. (...) Não se aplica à sociedade por quotas de responsabilidade limitada o art. 134 do Cód. Tributário Nacional; incide sobre ela o art. 135, itens I e III, do mencionado diploma legal, se o crédito tributário resulta de ato emanado de diretor, gerente ou outro sócio, praticado com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto” (STF, RE 96.607-2/RJ, Rel. Min. Soares Muñoz. Primeira Turma, DJU 21.05.1982). Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

44. “Agravado de Instrumento. Sociedade de capital. O sócio somente responde pelas obrigações contraídas mediante excesso de mandato. Inadmissível a execução, também, em razão do disposto no artigo 1399, IV, do Código Civil. Tratando-se de sociedade de capital, e não de pessoas, para que o sócio responda por suas obrigações sociais, é necessário que ele exceda as suas obrigações no contrato. Dispõe o artigo 1399, do Código Civil, que a sociedade se dissolve com a morte de um dos sócios; sendo assim, cai um dos sustentáculos do procedimento executório do débito, contraído após o falecimento do sócio-fundador, uma vez que sua morte pôs termo à existência da sociedade. Não há porque responsabilizar os sócios que figuram no quadro societário apenas em caráter formal, e que não tenham praticado qualquer ato de gerência. Agravado de instrumento provido por maioria” (TRF/2ª, AGI 69051, DJU 11.04.2002, p. 212). Disponível em: <http://www.trf2.gov.br >.

45. A propósito o voto proferido pelo juiz Batalha de Camargo por ocasião do julgamento do Agravado de Petição n. 143.123, Quarta Câmara do Tribunal de Alçada Civil de São Paulo: “O embargante, como outros partícipes, constituiu sociedade por cotas, de responsabilidade limitada, arquivando o contrato na Junta Comercial, com a declaração de terem sido as cotas integralizadas. A sociedade

operou, contrariando obrigações fiscais (e outras que não interessam) e a final 'evaporou-se', sem ter sido dissolvida ou liquidada, sem deixar vestígios de seu capital ou de quaisquer outros bens e, ainda, dos próprios livros obrigatórios da sociedade, inclusive os fiscais. E não é a primeira vez que isso acontece em sociedades organizadas pelo embargante, como se verifica das certidões juntadas pelo zeloso patrono da embargada. A responsabilidade fiscal das sociedades limitadas se restringe aos bens sociais da firma que, encerradas as suas atividades, tenha sido legalmente liquidada, com baixa da inscrição fiscal e pagamento de seus débitos. A ficção jurídica que atribui às sociedades comerciais personalidade própria não vai até a ingenuidade de isentar os sócios de qualquer conduta lesiva do patrimônio alheio, mormente dos interesses fiscais. No papel de contrato, arquivado na junta comercial, consta terem sido integralizadas as cotas, mas sumiram os livros que demonstrariam a efetiva entrada das cotas no capital social, a sua aplicação e os bens que dela resultaram. Nessa situação, a penhora dos bens particulares dos sócios que constituíram a sociedade é perfeitamente válida e autorizada pelo art. 4, n. V, do Decreto-Lei 960, de 1938. A orientação inculcada pelo digno magistrado está certa em relação a sociedades organizadas e em funcionamento de acordo com a lei; ou, que tenham encerrado as suas atividades, ainda de acordo com a lei. Não acoberta, porém, sociedades que desaparecem, sem deixar bens, sem liquidação legal e baixa regular da inscrição fiscal; e consomem os seus livros, impedindo o exame de efetiva integralização das cotas e da forma como foram aplicadas" (Revista dos Tribunais, v. 417, ano 53, p. 240, jul. 1970).

46. DENARI, Zelmo. Solidariedade e Sucessão Tributária. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 45-46.

47. Ibid., p. 45.

48. Ibid. Neste sentido: "Certo setor doutrinário – em função da estrutura igualitária da relação obrigacional solidária, antitética do benefício de excussão – sustenta serem incompatíveis entre si a solidariedade e a subsidiariedade. Não vemos essa incompatibilidade. O que é incompatível com a solidariedade é o beneficium divisionis, jamais o beneficium excussionis" (Ibid., p. 45).

49. Ibid., p. 48.

50. "EMENTA: Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Executivo fiscal. Bens particulares dos sócios. Não respondem pelas dívidas fiscais contraídas por sociedade limitada já dissolvida. Não incidência, no caso, do art. 134, VII, do Código Tributário Nacional. Recurso não conhecido" (STF, RE 80.249/SP, Segunda Turma, julg. 30.09.1975). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

51. Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 35, p. 111; v. 41, p. 566 e v. 48, p. 87.
52. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 434.
53. O Min. Cordeiro Guerra citou Spencer Vampré, Valdemar Ferreira, Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto e Pontes de Miranda.
54. RE 80.249/SP, cit. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.
55. Voto proferido no RE 80.249/SP, cit. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.
56. COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 8 ed., rev. e atual. Saraiva. São Paulo: 1997, p. 143.
57. Ibid., p. 144.
58. Ibid.
59. Ibid.
60. Voto proferido no RE 80.249/SP, cit. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.
61. STF, RE 80.249/SP, cit.
62. STF, Embargos no RE 47.275/BA, Rel. Min. Villas Bôas, julg. 09.03.1964. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.
63. Apesar destas considerações, o STF posicionou-se várias vezes em sentido contrário, como por exemplo: "EMENTA: Responsabilidade tributária. Sócio-gerente de sociedade por quotas de responsabilidade limitada dissolvida irregularmente. Execução fiscal. Responsabilidade nos termos do art. 135, inc. III, do C.T.N. Jurisprudência do S.T.F. Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, RE 102.808/RJ, Rel. Min. Djaci Falcão. Segunda Turma, julg. 10.10.1984). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.
64. "EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR SÓCIO-COTISTA. DÉBITOS DA SEGURIDADE SOCIAL CONTRAÍDOS PELA SOCIEDADE. LEI 8.620/93, ART. 13, § 1º. Em se tratando de débitos da sociedade para com a Seguridade Social, decorrentes do descumprimento das obrigações previdenciárias, há responsabilidade solidária de todos os sócios, mesmo quando se trate de sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Aplicação do

art. 13 da Lei 8.620/93, que alterou as regras das Leis 8.212 e 8.213, de 1991. 2. Nestes casos, a responsabilidade atribuída pela lei ao sócio-cotista tem respaldo no art. 124, II, do CTN e independe de comprovação, pelo credor exequente, de que o não-recolhimento da exação decorreu de ato abusivo, praticado com violação à lei, ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora. 3. Agravo regimental parcialmente provido".

65. O dispositivo tem a seguinte redação: "Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto aos inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa".

66. CHAVES, Arthur Pinheiro. Responsabilidade Tributária do Sócio Gerente e do Sócio Cotista. Redirecionamento da Execução Fiscal. Revista da Procuradoria Federal Especializada – INSS. Brasília, n. 1, v. 9, p. 65, julho. 2002.

67. Ibid, p. 65-66.

68. "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. 1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 717.717/SP, Rel. Min. José Delgado, acórdão publicado no DJU de 08.05.06, decidiu que, mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, inciso III, do CTN." (STJ, AGRESP 812194, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU 16.02.2007, p. 306). Disponível em: <www.stj.gov.br>.

69. BALEEIRO, op. cit., p. 435.

70. CARNELUTTI apud LIMA, Alcides de Mendonça. Comentários ao Código de Processo Civil. 6. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 118, v. VI.

71. Op. cit., p. 310.

72. PAES, P. R. Tavares. Comentários ao Código Tributário Nacional. 5.ed. São Paulo: RT, 1996, p. 332.

73. "EMENTA: Execução Fiscal. Sócio-quotista que não comprovou a integralização no prazo devido, de sua participação. Responsabilidade caracterizada. Embargos improcedentes. Precedentes do Supremo Tribunal. Recurso Extraordinário de que não se conhece" (STF, RE 107.123-1/SP. Primeira Turma. Rel. Min. Otavio Gallotti, julg. 06.12.1985, DJU 07.02.1986). Disponível em: <www.stf.gov.br>.

74. STJ, EREsp 174.532/PR. O entendimento vem sendo mantido: "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. [...] 3. O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional." (STJ, REsp 829518, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU 15.05.2007, p. 263). Disponível em: <www.stj.gov.br>.

75. "A falta de pagamento de contribuições previdenciárias, quando decorrente da álea normal dos negócios, não induz responsabilidade solidária do diretor de sociedade anônima pelos débitos desta, imputação que só se viabiliza nos casos em que o inadimplemento decorre de infração no sentido estrito, ou seja, aquela que resulta de apropriação indébita de valores descontados dos empregados ou que tem por efeito diminuição do patrimônio social em função de negócios estranhos à finalidade da empresa." (TRF, 4ª Reg., 1ª T., publ. em 18.03.1992, Rel. Juiz Ari Pargendler, ADV, n. 58.625) (apud PACHECO, José da Silva. Comentários à Lei de Execução Fiscal. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 85)

76. "Tributário – Execução Fiscal – Inclusão dos sócios da empresa no pólo passivo da ação – Responsabilidade dos sócios pela prática da infração à lei (não recolhimento do ICMS) quando no exercício da gerência da executada – Precedentes Jurisprudenciais. I – Consoante jurisprudência pacífica deste STJ, os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária da empresa, resultante de atos praticados com infração à lei, a exemplo do não-recolhimento do ICM devido. II – Quem, na condição de gerente da empresa, deixa de recolher tributos devidos pela sociedade pode figurar no pólo passivo da execução fiscal contra ela ajuizada. III – Recurso provido." (STJ, REsp. 291.617/SP. Primeira Turma. Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 11.06.2001) Disponível em: <www.stj.gov.br>.

77. "Ora, a Lei n. 5.172/66, no art. 135, III, tornou pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com [...] infração da lei [...]: III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado'. Estes dois dispositivos harmonizam-se perfeitamente. O Código Tributário Nacional define claramente o responsável de que fala o Decreto-Lei nº 960. Eis que deixar de recolher tributos ou

desobedecer aos preceitos fiscais é infringir a lei e, portanto, enquadra-se perfeitamente no conceito do art. 135" (SZKLAROWSKY, Leon F. A Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional. Revista de Direito Tributário. São Paulo, a. I, n. 2, p. 124, out./dez. 1977).

78. "EMENTA: Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Execução Fiscal. Figuras do devedor e do responsável tributário. [...] Constitui infração da lei e do contrato, com a conseqüente responsabilidade fiscal do sócio-gerente, o desaparecimento da sociedade sem sua prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas tributárias" (STF, RE 96.607-2/RJ, Rel. Min. Soares Muñoz. Primeira Turma, DJU 21.05.1982). In <http://www.stf.gov.br>.

79. STF, RE 96.607-2/RJ, Primeira Turma, DJU 21.05.1982. In <http://www.stf.gov.br>.

80. "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE. 1. Havendo indícios de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades, é possível redirecionar a execução ao sócio, a quem cabe provar o contrário em sede de embargos à execução, e não pela estreita via da exceção de pré-executividade. 2. Agravo regimental desprovido" (STJ, AGA 561854, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU 19.04.2004, p. 164). Disponível em: <www.stj.gov.br>.

81. DELGADO, José Augusto. Responsabilidade Tributária à Luz do Novo Código Civil. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Síntese, v. 7, n. 38, p. 45-46, jul./ago. 2004. O autor complementa: "Outro aspecto é que, se esse contrato estiver feito com a responsabilidade limitada, e o Fisco pretender desconstituir essa responsabilidade limitada por fatores que ele, o Fisco, poderá apresentar? E se o juiz reconhecer que, pela natureza da exploração das atividades da cooperativa, essa responsabilidade é ilimitada, especialmente as produtoras, as cooperativas que negociam, que realizam altos negócios jurídicos? Deixo a preocupação com os senhores, esperando que me ajudem a firmar um pensamento a respeito".(Ibid., p. 46)

82. CAMILLO, Carlos Eduardo Nicoletti (Coord.). Comentários ao Código Civil. Artigo por artigo. 2ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 846.

83. COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, 2 v., p. 54.

84. Ibid., p. 55. "Não é correto o juiz, na execução, simplesmente determinar a penhora de bens do sócio ou administrador, transferindo para eventuais embargos de terceiro a discussão sobre a fraude, porque isso significa uma inversão do ônus probatório" (Ibid., p. 55). Esse entendimento já foi acolhido pela jurisprudência pátria: 'Pessoa Jurídica. Teoria da desconsideração. Inaplicabilidade. Superação da regra do art. 20 do CC que exige o devido processo legal. Impossibilidade de se alcançar o ente jurídico por dívida de sócio em simples despacho ordinatório da execução. Mandado de segurança concedido. A doutrina da superação ou desconsideração da personalidade jurídica traz questão de alta indagação exigente do devido processo legal para a expedição de um provimento extravagante, que justifique invadir a barreira do art. 20 do CC. Não é resultado que se alcance em simples despacho ordinatório da execução do arresto ou do mandado de segurança, todos de cognição superficial'. No sentido do texto é a decisão a seguir transcrita: 'Pessoa Jurídica. Teoria da desconsideração. Inaplicabilidade. Superação da regra do art. 20 do CC que exige o devido processo legal. Impossibilidade de se alcançar o ente jurídico por dívida de sócio em simples despacho ordinatório da execução. Mandado de segurança concedido. A doutrina da superação ou desconsideração da personalidade jurídica traz questão de alta indagação exigente de devido processo legal para a expedição de um provimento extravagante, que justifique invadir a barreira do art. 20 do CC. Não é resultado que se alcance em simples despacho ordinatório da execução do arresto ou mandado de segurança, todos de cognição superficial'." (Revista dos Tribunais, v. 657, ano 79, p. 120, jul. 1990)

85. Em sentido contrário Cândido Rangel Dinamarco, especialmente nos casos em que essa verificação é bastante simples, podendo ser inferida do mero exame de documentos, sem necessidade de amplo debate probatório: v.g., sociedade entre marido e mulher. (DINAMARCO, Cândido Rangel. Fundamentos do Processo Civil Moderno. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 1198, v. II).

86. COELHO, Curso, cit., p. 55.

87. GRINOVER, op. cit., p. 14-15.

88. "EMENTA: Execução fiscal. Legitimação passiva. As pessoas referidas no inciso III do artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no artigo 568, V, do Código de Processo Civil, apesar de seus nomes não constarem no título extrajudicial. Assim, podem ser citadas – e ter seus bens penhorados – independentemente de processo judicial prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no artigo

135, caput, do CTN, matéria essa que, no entanto, poderá ser discutida, amplamente, em embargos de executado (art. 745, parte final, do CPC). Recurso extraordinário conhecido e provido" (STF, RE 99.551-0/RJ, Segunda Turma. Rel. Min. Francisco Rezek. Julg. 10.06.1983). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

89. "EXECUÇÃO FISCAL – Penhora – Dívida de sociedade de responsabilidade limitada – Constrição incidente em bens particulares de sócios – Admissibilidade – Legitimidade passiva ad causam reconhecida na qualidade de responsáveis por substituição, apesar de seus nomes não constarem do título extrajudicial – Aplicação dos arts. 135, caput e n. III, do CTN e 568, V, e 745 do CPC. Ementa oficial: Execução fiscal. Legitimação passiva. As pessoas referidas no inc. III do art. 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no art. 568, V, do CPC, apesar de seus nomes não constarem no título extrajudicial. Assim, podem ser citadas – e ter seus bens penhorados – independentemente de processo judicial prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135, caput, do CTN, matéria, essa, que, no entanto, poderá ser discutida amplamente em embargos do executado (art. 745, parte final, do CPC). Recurso extraordinário conhecido e provido" (Revista dos Tribunais, v. 626, ano 76, p. 248, dez. 1987).

90. "EMENTA: Execução fiscal. Citação de sócios, em sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Sócios gerentes. Fórmulas estereotipadas. As petições sob formas estereotipadas trazem, não raras vezes, dificuldades nos julgamentos, pela omissão das particularidades de cada caso, dificultando sua adequação às disposições legais pertinentes. A falta de esclarecimento sobre a razão pela qual todos os sócios devam ser considerados como co-responsáveis – e não apenas os gerentes – impede que sejam todos aqueles considerados sujeitos à obrigação tributária, em substituição" (STF, RE 105.677-1/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Aldir Passarinho, jul. 16.12.1986, DJU 07.03.1986). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

91. "Processo Civil. Execução Fiscal. Débito de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada. Penhora Efetiva em Bens do Sócio-Gerente. Ajuizada execução fiscal contra sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a penhora deve recair em bens do seu patrimônio; só depois de comprovado que ela não tem bens suficientes para o adimplemento da obrigação pode o processo ser redirecionado contra o sócio-gerente, hipótese em que este deve ser preliminarmente citado em nome próprio para se defender da responsabilidade imputada, cuja causa o credor deve traduzir em petição clara e precisa. Recurso especial não conhecido" (STJ,

Segunda Turma, RESp 36.543/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, julg. 17.09.1996). Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

92. Foi neste sentido que o STF pronunciou-se no RE 99.959-1/MG, sendo que o voto do Min. Soares Muñoz (relator e presidente) se vê: “Todavia, no caso vertente, o pedido de citação do executado, formulado pela Fazenda Estadual, fundou-se apenas na invocada condição de sócio, sem especificar se ele foi gerente, diretor ou responsável, por algum modo, pela dívida ou pelo desaparecimento da sociedade executada”. A decisão embasada no voto restou sintetizada do seguinte modo: “EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. EXECUTADA NÃO LOCALIZADA. A citação de sócio como responsável tributário, nos termos dos arts. 592, II, e 568, V, do CPC, combinados com o art. 135, I e III, do CTN, pressupõe que ela tenha exercido cargo de gerente ou de diretor de sociedade de quotas de responsabilidade limitada e que seja responsável pela dívida ou pela dissolução irregular da sociedade. A condição de sócio, desacompanhada dessas circunstâncias, autoriza o indeferimento de sua citação pedida pelo Fisco. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, RE 99.959-1/MG, 1ª Turma, julg. 03.05.1983). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

93. STF: RE 99.959-1; RE 96.607-2; RE 96.414; RE 93.491; RE 99.551-0 e RE 102.808-4. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

94. Conforme nota nº 70.

95. Voto proferido no RE 102.808-4/RJ, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos: “EMENTA: - Responsabilidade tributária. Sócio-gerente de sociedade por quotas de responsabilidade limitada dissolvida irregularidade. Execução fiscal. Responsabilidade nos termos do art. 135, inc. III, do CTN. Jurisprudência do STF. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF. Segunda Turma. Julg. 10.08.1984. DJU 14.09.1984). Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>.

96. Ao que parece a tese da presunção relativa da responsabilidade tributária foi acolhida pelo STJ no RESp. 545.080-MG, relatado pelo Min. Teori Albino Zavascki: “[...] 2. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, 5, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução”. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

97. "SENTENÇA – Ação julgada procedente – Fundamento legal diverso, porém, do que foi invocado pelo autor – Irrelevância. Executivo fiscal – Firma comercial devedora de impostos – Bens não encontrados para serem penhorados – Falta de indicação pela executada – Penhora de bens de sócios – Hipótese em que se justifica – Aplicação do art. 4º, V, do Decreto-Lei nº 960" (Revista dos Tribunais, v. 271, p. 473). Do voto do Desembargador-Relator, colhe-se: "[...] Na forma da lei é a expressão do dispositivo. E na forma da lei, os bens dos sócios são a garantia subsidiária dos credores da sociedade. Não é preciso que a ação dirigida contra esta seja julgada e que na execução se verifique a inexistência de bens. Na hipótese da ação executiva não é mister se determine o arquivamento do feito, verificada que tenha sido a inexistência de bens sociais. Basta, como aqui foi feito, que, patente a ausência de bens, se prossiga imediatamente contra os sócios, cujos bens sociais sofrerão ônus" (Ibid.)

98. A matéria aqui tratada seguramente ganhará novo fôlego a partir da reforma da Lei nº 6.830/1980, em tramitação no Congresso Nacional. O anteprojeto coordenado pelo Min. Teori Zavascki visa implementar um procedimento de cobrança que propicie a integração da fase administrativa da cobrança do crédito público com a subsequente fase judicial. Pela proposta de alteração, a indicação dos bens do devedor será requisito da inicial (Art. 7º. A petição inicial indicará o juiz a quem é dirigida e os bens a serem penhorados e será instruída com a certidão da dívida que dela fará parte integrante, podendo ambas constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico). Assim, haverá todo um procedimento prévio de pesquisa, que poderá ensejar diligências já em relação ao responsável, caso inexistam bens do contribuinte a serem penhorados (In http://www.cjf.gov.br/Noticias_Detmain.asp?Codigo=2179).

99. Recurso Especial nº 545.080/MG, cit.

100. Ementa do RE 93.028-1/SP, Segunda Turma, foi vazada nos seguintes termos: "Tributário. sociedade anônima. ausência de dissolução regular. Responsabilidade de diretor. A defesa deste há de fazer-se por meio de embargos à penhora, e não mediante simples e prévia petição ao Juiz da execução, para que desautorize a penhora." In <http://www.stf.gov.br>.

101. Registre-se a ocorrência de entendimento em sentido contrário do Min. Firmino Paz, em voto proferido no mesmo RE 93.028-1/SP: "2. Pedi vista dos autos, tendo em vista o disposto no art. 135, III, do CTN, em que se prevê a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes, ou representantes de pessoa jurídica, por obrigações tributárias, 'resultantes de atos praticados com excesso de poderes,

ou infração de lei, contrato social ou estatutos'. 3. Essa responsabilidade, diz-se na lei, às claras, há de resultar de atos, fatos jurídicos, nela previstos. Noutros termos, há de resultar de ato jurídico ilícito. Visto o problema sob o ângulo do ônus da prova, tem-se que esse ônus pertence, a meu ver, à autoridade fiscal; não ao presentante ou representante da pessoa jurídica. O ônus da prova do ilícito, absoluto ou relativo, cabe a quem o imputa a outrem. Assim os princípios. 4. No caso, o recorrente, penhorados bens seus, não embargou, para abrir ensejo a que a exeqüente fizesse a prova da prática do ilícito" (Revista dos Tribunais, v. 562, ano 71, p. 246, agosto 1982). Vide também a nota nº 80.

102. "Execução fiscal. Embargos à execução. Sociedade por cotas. Citação. Prescrição: Interrupção. Inocorrência. Tendo sido citada a firma executada, mas não o sócio sobre cujo bem veio a incidir a penhora, não pode esta subsistir. Embora pudesse ser tal sócio responsável, em substituição, pelo débito fiscal da sociedade, incabível admitir-se a penhora de seus bens sem que tivesse ele sido previamente citado. E como somente a citação interrompe a prescrição, não tendo ela sido realizada oportunamente, na pessoa daquele sócio, é de se manter o acórdão que julgou procedentes seus embargos de terceiro, por ter o prazo prescricional transcorrido por inteiro" (Revista Trimestral de Jurisprudência, v. 116, p. 1086).

103. No entanto, nos casos em que a liquidação irregular já é conhecida do Fisco a execução deve ser proposta diretamente contra o responsável, em razão de sua responsabilidade pessoal: "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. 1. O inadimplemento de crédito da fazenda pública caracteriza infração à lei para os fins de responsabilidade dos sócios. 2. Havendo falência da pessoa jurídica, a execução pode ser direcionada diretamente contra os sócios co-responsáveis pelos tributos devidos" (TRF/4ª, Primeira Turma, AC 9704462980-PR, Rel. Des. Fábio Rosa, DJU 03.03.1999, p. 442). Disponível em: <www.trf4.gov.br>.

104. STJ, RESp 142397/SP, Segunda Turma, DJU 06.10.1997, p. 49955. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

105. Novo componente vai ser adicionado à discussão acaso levada a cabo a alteração da Lei nº 6.830/1980, dantes mencionada. É que pela proposta, segundo a exposição de motivos, inaugura-se um novo rito para a cobrança, mediante previsão, na fase administrativa, de notificação do devedor da inscrição da dívida, ato esse com efeito interruptivo da prescrição (Art. 4º, § 3º. A notificação da inscrição da dívida interrompe a prescrição). O escopo da medida é desobrigar o Fisco de ajuizar a execução com a única finalidade de interromper a prescrição. Interrompida a prescrição, o Fisco terá novo prazo para

tentar identificar bens do devedor passíveis de expropriação. De se ver que o parágrafo único do art. 8º do anteprojeto, ao regular os efeitos da citação – não da notificação –, expressamente estabelece o seguinte: “Parágrafo único. A citação do executado interrompe a prescrição, retroagindo os seus efeitos à data da propositura da execução”.

106. ASSIS, Araken de. Substituição Processual. Revista Dialética de Direito Processual. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 9, dez. 2003, p. 23.